

Efetivação e limites do princípio da capacidade contributiva – Reflexão a partir de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 562045)

Thales Emanuel Azevedo Silva¹

Resumo: Analisa os meios de efetivação do princípio da capacidade contributiva, em especial a progressividade, diante das questões levantadas no julgamento do Recurso Extraordinário 562045 do Rio Grande do Sul, destacando-se a possibilidade ou não de utilização de alíquotas progressivas em impostos reais. Verifica posições da jurisprudência e da doutrina. O Supremo Tribunal Federal, no referido julgamento, mudou sua jurisprudência, que antes apenas admitia a progressividade nos impostos reais caso houvesse autorização expressa na Constituição, passando a permitir o seu uso tanto em impostos pessoais quanto em reais mesmo sem tal previsão específica na Carta Magna. Identifica as consequências de tal mudança de entendimento, seus fundamentos e as limitações da progressividade, como o princípio do não-confisco, resguardando os núcleos essenciais dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade. Conclui por ser adequada a nova interpretação do texto constitucional dada pelo STF e por restar superada a classificação entre impostos reais e pessoais como limitadora da efetivação do princípio da capacidade contributiva com alíquotas progressivas.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Progressividade. Impostos reais. Impostos pessoais.

1 INTRODUÇÃO

Em 2013, o Supremo Tribunal Federal promoveu significativa mudança jurisprudencial no que tange aos princípios da capacidade contributiva – que guarda íntima relação com a igualdade – e da progressividade – princípio

¹ Advogado, bacharel em Direito pela Universidade Salvador – UNIFACS, especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas

segundo o qual as alíquotas devem ser mais altas à medida em que aumenta a base de cálculo dos tributos, de acordo com a lógica de tributar de forma mais gravosa aqueles que possuem mais condições econômicas.

Ao julgar o Recurso Extraordinário 562045 do Rio Grande do Sul, passou o STF a entender que a progressividade, como forma de concretização do princípio da capacidade contributiva, pode se aplicar ao ITCMD, imposto classificado como real.

O entendimento dominante até então, tanto no STF quanto na doutrina, era no sentido de que os impostos reais – aqueles assim definidos por incidirem sobre coisas, independentemente de características pessoais do sujeito passivo – não poderiam ser progressivos, a não ser com autorização expressa na Constituição.

Entendia-se que, sem autorização constitucional, as leis apenas poderiam adotar a técnica da progressividade quanto aos impostos pessoais, aqueles assim classificados por levarem em consideração aspectos pessoais do contribuinte, como o Imposto de Renda.

No entanto, não há previsão de alíquotas progressivas para o ITCMD na Carta Magna, tendo afastado a Suprema Corte a divisão entre impostos reais e pessoais como limitadora da efetivação do princípio da capacidade contributiva.

Tal decisão, como se pode notar, possui reflexos em outros tributos, como o ITBI, também classificado como imposto real – sobre ele, há inclusive súmula do STF, ainda com a posição anterior, vedando a aplicação de alíquotas progressivas. Trata-se, assim, de verdadeira mudança de paradigma, o que destaca o tema na atualidade, cujos efeitos atingem toda a sociedade.

Cumprindo, pois, analisar o que levou o STF a superar tese acolhida por longo período, a aplicabilidade da progressividade aos impostos reais, seu papel na efetivação do princípio da capacidade contributiva e suas limitações, como o princípio do não-confisco, que determina que a tributação não pode implicar na perda de bem do particular para o Estado e nem na inviabilização da livre iniciativa, em direção à justiça fiscal.

2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, PROGRESSIVIDADE E NÃO-CONFISCO

A capacidade contributiva constitui um subprincípio, um dos critérios a serem utilizados para a aplicação do princípio da igualdade (COSTA, 2012, p. 42).

De acordo com o art. 145, § 1º da Constituição Federal,

§ 1º - *Sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso)

Quanto o alcance da expressão “*sempre que possível*”, surgem dois entendimentos. Um deles é o de que ela se refere à possibilidade fática de medir a capacidade contributiva. O outro, predominante na doutrina, é o de que ela diz respeito ao caráter *pessoal* dos impostos, aos impostos que *permitem* a consideração da capacidade contributiva (ÁVILA, 2004, p. 359).

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 153771 de Minas Gerais, entendeu que o dispositivo em análise faz referência apenas aos impostos *pessoais*, e não aos reais, que incidem sobre coisas, independentemente de características pessoais do sujeito passivo – vedando a concretização do princípio da capacidade contributiva por meio de alíquotas progressivas no âmbito do IPTU, que diz respeito ao imóvel, imposto real, portanto. Veja-se:

IPTU – IMPOSTO DE CARÁTER REAL – REDAÇÃO ORIGINAL DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 – PROGRESSIVIDADE – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – LEIS Nºs 7.242/96 e 7.633/98 – INOCORRÊNCIA DE PROGRESSIVIDADE – ADOÇÃO DE CRITÉRIO DE SELETIVIDADE. O STF firmou entendimento de que, na forma da redação original da CF/88, é vedada a progressividade fiscal nos impostos de caráter real.

Contudo, o posicionamento atual do STF, à luz do RE 562045 do Rio Grande do Sul, é no sentido de que a progressividade, como forma de concretização do princípio da capacidade contributiva, pode se aplicar também aos impostos reais. Confira-se:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

É possível concretizar o princípio da capacidade contributiva por meio de tributos *proporcionais*, aqueles cuja alíquota é constante, variando o resultado em função do valor sobre o qual eles incidem, e dos *progressivos*, nos quais as alíquotas são mais altas à medida que aumenta a base de cálculo.

A progressividade pode ser fiscal, com o objetivo de maior arrecadação, e extrafiscal, de natureza regulatória, como forma de intervenção do Estado na atividade econômica ou de redistribuição.

Ressalta Hugo de Brito Machado (2009, p. 301) que desde sua origem, a progressividade dos impostos tem tido notórios opositores e defensores. A controvérsia, segundo o autor, diz respeito essencialmente à forma de interpretar o princípio da isonomia – os defensores afirmariam que trata-se de um instrumento para realizá-la; os opositores alegariam os riscos de sua violação.

Para a doutrina majoritária, quanto aos tributos reais, o princípio da capacidade contributiva deveria ser concretizado por meio da tributação proporcional, sendo a progressividade reservada, nestes tributos, para os casos expressamente autorizados na Constituição. Assim também entendia o STF, até o julgamento do RE 562045 do Rio Grande do Sul.

Já o princípio do não-confisco determina que a tributação não pode implicar na perda de bem do particular para o Estado, bem como na

inviabilização de determinada atividade, negando-se a livre iniciativa (CASTILHO, 2012, p. 24).

Conforme o art. 150, IV, da Constituição Federal,

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco

Vale frisar que, à luz do art. 3º do CTN, tributo não é sanção, e confisco é medida de caráter sancionatório. Veda-se, portanto, tributos *com efeito de confisco*, tanto o instituído para esta finalidade quanto aquele que por sua forma de incidência possua tal efeito (CASTILHO, 2012, p. 27). Segundo o referido diploma legal,

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifo nosso)

Para Hugo de Brito Machado (2009, p. 42), o caráter confiscatório do tributo deve ser avaliado em função da carga tributária como um todo, incidente sobre um contribuinte.

Da mesma forma entendeu o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Declaratória de Constitucionalidade de nº 8:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação,

saúde e habitação, por exemplo). *A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte* - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. (grifo nosso)

Ricardo Castilho (2012, p. 22) ressalta a importância da teoria dos direitos fundamentais, no que se refere à sua natureza, ao seu núcleo essencial e ao tratamento dos conflitos e colisões entre eles, para a delicada identificação dos contornos do princípio do não-confisco, a ser realizada no caso concreto, em conjunto com a capacidade contributiva, que não pode ser ultrapassada, observando-se a razoabilidade.

A capacidade contributiva, a progressividade e o não-confisco, portanto, estão intimamente ligados, tendo papel essencial na discussão que se deu no STF no âmbito do RE 562045 do Rio Grande do Sul.

3 A PROGRESSIVIDADE E OS IMPOSTOS REAIS

De acordo com Roberval Rocha e João Gomes da Silva Júnior, imposto real é aquele graduado unicamente em função do aspecto econômico da operação – impostos incidentes sobre coisas. Já imposto pessoal trata-se daquele graduado em função das condições de cada contribuinte (FERREIRA FILHO; SILVA JÚNIOR, 2008, p. 67).

O entendimento prevalente na doutrina – e por um bom tempo no STF – era o de que a progressividade somente poderia ser aplicada a impostos reais caso houvesse autorização expressa na Constituição. Na Suprema Corte, tal percepção ficou clara no julgamento do RE 153771 de Minas Gerais, tratando

sobre IPTU. Também, na edição da súmula 656, vedando a progressividade no ITBI, imposto real.

Cumpre, pois, analisar tais posicionamentos do STF sobre os mencionados tributos, para verificar os fundamentos destes em contraste com os levantados no julgamento que mudou o paradigma, qual seja, o do RE 562045 do Rio Grande do Sul, bem como para identificar os reflexos da nova interpretação.

3.1 IPTU

Segundo o art. 156 da Constituição,

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana; [...]

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel

Esta progressividade decorre da capacidade contributiva, se dá em razão do *valor do imóvel*.

Além desta, há outra progressividade no IPTU, prevista no art. 182 da Carta Magna:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

[...] § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

[...] II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana *progressivo no tempo* (grifo nosso)

Trata-se, neste segundo caso, de progressividade relacionada ao cumprimento da função social da propriedade, à luz do art. 5º, XXIII da Constituição.

A progressividade do art. 156, § 1º, I, decorrente da capacidade contributiva, não existia no texto original da Constituição, tendo sido incluída pela Emenda Constitucional 29 de 2000. Entendeu o STF pela inconstitucionalidade de lei municipal que estabelecesse antes desta emenda alíquotas progressivas para o IPTU, salvo no caso do art. 182, § 4º, II, para assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana, conforme súmula 668, cujo enunciado se lê abaixo:

É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Const. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

A interpretação que justificou tal posicionamento considerou que o § 1º do art. 145 da Constituição Federal, que trata da capacidade contributiva, apenas poderia embasar a aplicação de alíquotas progressivas para impostos pessoais. No caso dos impostos reais, como o IPTU, para que tal técnica fosse possível, deveria haver autorização expressa na própria Carta Magna. Neste sentido, durante o período em que a progressividade do IPTU associada à capacidade contributiva não esteve consignada no texto constitucional, não seria admitido que lei municipal a estabelecesse.

A partir de da Emenda Constitucional 29/2000, as leis municipais assim poderiam proceder; contudo, antes disso, padeceriam de inconstitucionalidade. Os municípios, pois, precisariam editar novas leis, caso desejassem utilizar tal técnica.

3.2 ITCMD E ITBI

A progressividade não está prevista constitucionalmente para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, ITCMD.

A jurisprudência do STF era no sentido de que o princípio da capacidade contributiva apenas se aplicava aos impostos pessoais, aqueles que levam em conta características próprias do sujeito, como o Imposto de Renda. Assim, nestes impostos, a progressividade decorreria da capacidade contributiva e não precisaria estar expressa na Constituição.

Quanto aos impostos reais, que incidem sobre coisas, a progressividade apenas seria possível se consignada na Carta Magna.

Diante de tal entendimento, seriam inconstitucionais alíquotas progressivas para o ITCMD e também para o ITBI, impostos reais. Neste sentido, dispõe a súmula 656, do STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.”.

Ocorre que em 2013 o STF adotou outra posição, no julgamento do RE 562045 do Rio Grande do Sul. Entendeu que a progressividade, como forma de concretização do princípio da capacidade contributiva, independe da classificação dos tributos em reais ou pessoais, dispensando previsão constitucional. Autorizou a utilização de alíquotas progressivas no ITCMD.

Com este novo entendimento, alega-se a superação da súmula 656, e a possibilidade de aplicação da progressividade também no ITBI.

4 O RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562045

O Recurso Extraordinário 562045 do Rio Grande do Sul marcou a virada jurisprudencial do STF no que diz respeito à possibilidade de aplicação da

progressividade, como instrumento de efetivação da capacidade contributiva, aos tributos classificados como reais.

A tese que prevaleceu em tal julgamento estabeleceu ser possível que a lei preveja a progressividade das alíquotas como técnica de implementação da capacidade contributiva independentemente de o imposto ser classificado como real ou pessoal – ou seja, o art. 145, § 1º da Constituição, para o entendimento vencedor, não veda a progressividade dos impostos reais.

A maioria dos ministros compreendeu ser equivocada a conclusão – antes acolhida pelo mesmo STF – de que o § 1º do art. 145 da Carta Magna apenas possibilitaria a aplicação de alíquotas progressivas quanto àqueles impostos classificados como pessoais.

O voto do então Ministro Carlos Ayres Britto trata da alteração jurisprudencial:

Acontece – este é o ponto – que esta Casa de Justiça modificou sua jurisprudência para afastar a tese que serviu de primeiro fundamento daquele precedente. Passou a admitir a progressividade meramente fiscal de impostos reais. Donde se concluir que, sempre que possível, esses impostos devem ser progressivos na medida da capacidade contributiva, conforme o § 1º do art. 145 da Constituição.

A interpretação, pois, se deu no sentido de que a expressão “*sempre que possível*”, constante do mencionado artigo, refere-se à possibilidade fática de efetivação do princípio da capacidade contributiva por meio da progressividade, não importando ser o imposto real ou pessoal – todos estariam sujeitos à definição legal de alíquotas progressivas, sendo faticamente possível e opção do legislador.

Em voto divergente e vencido, o Ministro Ricardo Lewandowski defendeu o tradicional posicionamento da Corte Constitucional, bem como da doutrina:

Assim, embora represente um instrumento para a obtenção de efeitos extrafiscais, a progressividade, no caso de impostos reais, em nosso ordenamento legal, só pode ser adotada se houver expressa previsão constitucional. Mesmo assim, ressalte-se, ela não poderá basear-se, direta ou exclusivamente, na capacidade econômica do contribuinte.

Em suma, a vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real, constante do art. 145, § 1º, da Carta Magna, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual.

O ITCMD, imposto real, conforme definiu o STF, pode ter alíquotas progressivas, ainda que não haja previsão expressa neste sentido na Constituição. Este entendimento vai no sentido oposto da súmula 656 do mesmo Tribunal, contrária à progressividade no ITBI, que guarda grande similaridade com o ITCMD. É possível concluir, assim, pela superação desta súmula, tendo em vista que a sua *ratio* foi afastada.

Trata-se, também, de superação do entendimento que conduziu à súmula 668 do STF, tendo esta apontado para a necessidade de uma Emenda Constitucional autorizativa da progressividade no IPTU quanto à capacidade contributiva, sendo que apenas a partir da consagração em texto constitucional as leis municipais poderiam adotar alíquotas progressivas neste imposto.

O Ministro Gilmar Mendes, que integrou a maioria, rechaçando a divisão entre impostos reais e pessoais como limitadora da aplicação da progressividade decorrente da capacidade contributiva, demonstrou preocupação com eventuais abusos no que diz respeito à tributação da herança. No entanto, considerou já haver no sistema um mecanismo idôneo para evitar tal situação – o princípio do não-confisco. Veja-se:

É claro que o tema relativo à capacidade contributiva tem relevo em toda a extensão. Não podemos esquecer, e acho que é uma outra questão que sempre sobressai, ou pelo menos está em parte das nossas pré-compreensões, que pode, aqui ou acolá, haver um tipo de abuso na própria formulação, uma vez que, como sabem, há até campanhas políticas, político-ideológicas em relação à questão do chamado imposto sobre herança. Mas aí, claro, haveria não só o argumento da capacidade contributiva, como também da não confiscatoriedade, portanto, a ideia da proporcionalidade. Logo,

haveria também remédios para esse tipo de situação.

A preocupação do Ministro não é descabida. A progressividade, com efeito, é tema que suscita polêmica, e a ampliação de seu âmbito de aplicação, autorizada pelo STF, deve ser observada com cautela.

Acredita Hugo de Brito Machado (2009, p. 301) ser injusta a rigorosa proporcionalidade entre um indicador de capacidade contributiva e o valor do imposto, concluindo que a progressividade é uma forma justa de calcular os tributos.

Para Ives Gandra Martins (2008, p. 111), contudo, a tributação direta progressiva desestimula o trabalho, o mérito, poupanças e investimentos; termina provocando recessão e inflação, com desemprego e salários baixos. Seriam penalizados os mais bem-sucedidos ou econômicos.

Deve-se atentar, ainda, para o fato de que, como esclarece Orlando Gomes (2004, p. 3), a sucessão *mortis causa* se justifica nos mesmos princípios que explicam e fundamentam o direito de propriedade individual, do qual é extrema, direta e lógica consequência.

A herança é uma instituição vinculada a sociedades *familiares*. A Constituição, em seu art. 226, define a família como *base da sociedade*, assegurando a ela especial proteção do Estado.

Para Carlos Roberto Gonçalves,

É indubitável o interesse da sociedade em conservar o direito hereditário como um corolário do direito de propriedade. Deve o Poder Público assegurar ao indivíduo a possibilidade de transmitir seus bens a seus sucessores, pois, assim fazendo, estimula-o a produzir cada vez mais, o que coincide com o interesse da sociedade. (GONÇALVES, 2009, p. 11)

Neste sentido, garante a Constituição em seu art. 5º, XXII e XXX, o direito de propriedade e o de herança.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXII - é garantido o direito de propriedade;

[...]
XXX - é garantido o direito de herança;

A nova posição do STF, assim, parece acertada no que diz respeito à hermenêutica constitucional, mas tendo-se em vista a delicadeza do tema e a já elevada carga tributária brasileira, é necessário o acompanhamento de suas consequências práticas, para que, sob o argumento da busca pela justiça fiscal, não se comprometa em demasia direitos fundamentais, como liberdade e propriedade.

5 CONCLUSÃO

Adequada foi a interpretação do STF, ao estabelecer que a possibilidade da personalização deve ser verificada em cada caso, não sendo necessariamente um impedimento para tanto que o imposto seja real, como o ITCMD.

A classificação entre impostos reais e pessoais deixa de ser utilizada como critério limitador da efetivação do princípio da capacidade contributiva. Em harmonia com o texto constitucional, bem como com o espírito da Carta Magna, está a compreensão, vencedora no julgamento do Recurso Extraordinário 562045 do Rio Grande do Sul, de que, sendo faticamente possível, a efetivação do princípio da capacidade contributiva pode se dar por meio da progressividade.

Tal entendimento prestigia a justiça fiscal, favorecendo a construção de um sistema tributário equilibrado e isonômico, compatível com direitos fundamentais de liberdade e propriedade, viabilizando-se o desenvolvimento.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. In: Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2014. 2073 p.
- _____. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil*. In: Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2014. 2073 p.
- _____. Supremo Tribunal Federal - ADC: 8 DF , Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 13/10/1999, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 04-04-2003 PP-00038 EMENT VOL-02105-01 PP-00001
- _____. Supremo Tribunal Federal - RE: 153771 MG , Relator: MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 05/09/1997, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726
- _____. Supremo Tribunal Federal - RE: 562045 RS , Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001
- CASTILHO, Ricardo. *Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Org.). *Direito tributário & direitos fundamentais – Limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Cap. 2: p. 19-41.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; SILVA JÚNIOR, João Gomes da. *Direito Tributário*. 2. Ed. Salvador: Juspodivm, 2008.
- GOMES, Orlando. *Sucessões*. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro, volume VII: direito das sucessões*. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.